DOCTRINE

Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1er CIR 1992[1]

Caroline Docclo[2]

RESUME

La loi-programme du 29 mars 2012 a remplacé l'article 344, § 1er du CIR 1992. Le texte de la nouvelle disposition est un mélange touffu de règles de preuve, de sanctions applicables dans des circonstances rendues confuses par les déclarations du gouvernement qui a présenté la disposition. La présente contribution propose de démêler ces règles et de les articuler.

SAMENVATTING

De programmawet van 29 maart 2012 heeft artikel 344, § 1 van het WIB 1992 vervangen. De tekst van het nieuwe artikel is evenwel een kluwen van bewijsregels en sancties die toepasselijk zijn op gevallen waarbij de regering nogal dubbelzinnige verklaringen heeft verkondigd. In deze bijdrage wordt gepoogd om de situatie te ontwarren en richtlijnen te geven.

L'article 344, § 1er CIR 1992 est désormais rédigé comme ceci:

"N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes:

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu."

Les avis divergent sur la portée de ce texte, sa constitutionalité, ses effets.

Le doute a été semé par les déclarations gouvernementales en sens divers, parfois en contradiction avec le texte, qui ont précédé son adoption et celles qui l'ont suivie.

Une orientation s'impose cependant: il faut donner à un texte de loi un sens qui ne l'invalide pas.

Les professeurs Luc De Broe et Daniel Garabedian ont déjà donné cette direction à leur interprétation de la notion *'d'objectif d'une disposition légale'* utilisée par le nouvel article 344, § 1er CIR 1992, lors de l'après-midi d'étude consacrée à cette notion, organisé à la K.U.Leuven le 1er juin 2012.

Je me propose de poursuivre l'exercice de mes collègues à propos du mécanisme de l'article 344, § 1er CIR 1992 et de la sanction qu'il prévoit.

I. Remarque préliminaire

L'usage des termes 'acte juridique' et 'opération', dans l'article 344, § 1er CIR 1992 n'est pas indifférent.

L''opération' visée par cette disposition est une opération économique, une situation ou un 'fait', pour reprendre le vocabulaire de l'avant-projet soumis au Conseil d'Etat (*Doc.parl.* Chambre 2011-12, n° 53-2081/001, p. 208)[3].

Les 'actes juridiques' sont caractérisés par les conditions et les effets que la loi y attache.

II. La nouvelle notion 'd'abus fiscal'

Les actes juridiques posés par les contribuables ne sont pas opposables au fisc lorsque l'administration démontre qu'il y a 'abus fiscal'.

L'abus fiscal peut prendre deux formes:

– un ou des actes juridiques constituent une opération par laquelle le contribuable se place hors d'atteinte d'une disposition du code ou de son arrêté d'exécution; ou
– un ou des actes juridiques constituent une opération qui permet au contribuable de prétendre à un avantage fiscal prévu par le code ou son arrêté d'exécution et qui a essentiellement cet avantage pour but.

1. De redactie ontving deze bijdrage als reactie op de studiedag van 1 juni 2012 en vond het opportuun ze samen met de teksten van de studiedag te publiceren.
2. Professeur à l'ULB et à ULg (membre du Tax Institute de l'ULg); avocat (Loyens & Loeff, Bruxelles).
3. Le même terme semble cependant recevoir une définition différente dans l'art. 183*bis* CIR 1992 (autre disposition anti-abus), mais qu'à cela ne tienne.

Dans l'un et l'autre cas, il faut que ce résultat soit contraire aux objectifs d'une disposition légale. Cela était précisément l'objet du discours précité de mes éminents collègues.

Si la rédaction de cette disposition avait été moins précipitée, la disposition aurait visé toutes les dispositions de la législation en matière d'impôts sur les revenus, comme cela semble avoir été l'intention du gouvernement (*Doc.parl.* Chambre 2011-12, n° 53-2081/016, p. 39). C'est ainsi que l'administration fiscale l'interprète également (Circ. AAF 3/2012 du 4 mai 2012). Mais ce n'est pas ce que le texte voté dit.

III. Le fisc devrait démontrer qu'il y a abus fiscal

Il appartient au fisc de démontrer qu'il y a abus fiscal, lorsqu'il le prétend.

Il ressort du texte que le fisc doit démontrer l'existence de deux éléments:

- un élément matériel: la circonstance qu'un ou des actes juridiques permettent au contribuable d'échapper à l'application d'une disposition particulière ou qu'ils lui permettent de tirer avantage d'une disposition particulière, en contrariété avec l'objectif de cette disposition;
- un élément intentionnel: le but du contribuable.

A. L'élément matériel de l'abus

Pour démontrer l'élément matériel, le fisc doit démontrer que *'le choix'* – *'de keuze'* – de la *"spécification juridique répond à la définition d'abus fiscal"* (*Doc.parl.* Chambre 2011-12, n° 53-2081/001, p. 114). Ce sont donc les qualifications juridiques données par le contribuable à ses opérations qui peuvent être abusives. Elles doivent avoir un résultat qui contrarie l'objectif du législateur.

L'administration devra démontrer l'objectif précis d'une disposition dans le champ d'application de laquelle elle veut faire entrer ou de laquelle elle veut faire sortir l'opération du contribuable. Elle ne pourra pas se limiter à soutenir que les actes juridiques du contribuable la priveraient d'appliquer une disposition qui produit plus de recettes fiscales ou l'obligerait à accorder un avantage prévu par la loi.

Ce n'est que si cet objectif précis est établi que l'article 344, § 1er CIR 1992 peut trouver à s'appliquer et que la situation fiscale du contribuable pourra être rétablie conformément à cet objectif.

La circulaire AAF n° 3/2012 du 4 mai 2012 invite les fonctionnaires à rechercher l'objectif d'une disposition dans son texte ou dans ses travaux préparatoires, voire dans les travaux préparatoires d'une disposition ultérieure, mais pas ailleurs. Il faut donc une trace écrite de l'intention du législateur.

Si l'administration s'en tenait à des considérations générales, voire à un sentiment de 'frustration', elle donnerait à l'article 344, § 1er CIR 1992 une portée qui le rendrait inconstitutionnel, puisque la loi fiscale ne peut s'interpréter par analogie (principe de la légalité de l'impôt, art. 170 de la Constitution). C'est ce qu'ont démontré les professeurs Garabedian et De Broe lors de la journée d'étude précitée.

La position administrative précitée, exprimée dans la circulaire du 4 mai 2012, est aussi le seul moyen d'éviter un télescopage de prétendus objectifs de dispositions différentes.

Il est regrettable que la circulaire entame sans transition l'examen de la notion de 'construction purement artificielle' évoquée dans l'exposé des motifs de la loi, pour identifier l'incompatibilité avec les objectifs du législateur, de la même manière que l'a fait l'exposé des motifs.

L'existence de mobiles économiques chez le contribuable, excluant le caractère purement artificiel de sa construction, a plutôt trait à la 'preuve contraire' dont il est question ci-après.

B. L'élément intentionnel

L'exposé des motifs de la nouvelle disposition précise bien que l'abus fiscal est composé d'un élément 'objectif' et d'un élément 'subjectif' (*idem*, p. 113) et que l'administration doit en apporter la preuve. Mais le gouvernement a exposé aussi que l'administration ne doit pas constater l'élément subjectif de l'abus fiscal (*idem*, p. 114).

Or, l'élément intentionnel est bien une composante de l'abus fiscal à démontrer.

Le *'but essentiel'* du contribuable est explicitement un élément de la définition légale de la deuxième forme d'abus fiscal (l'obtention abusive d'un avantage fiscal, 2ème alinéa, 2°). L'élément intentionnel de la première forme d'abus fiscal se déduit de l'usage, par le législateur, des termes *'il se place'* – *'hij zichzelf … plaatst'* (2ème alinéa, 1°).

S'il avait voulu dispenser l'administration de la preuve de l'élément intentionnel, le législateur aurait pu simplement se référer à *l'effet* de l'opération sur la charge fiscale du contribuable, ce qu'il n'a pas fait.

Si l'on peut admettre, comme cela est dit dans l'exposé des motifs, que l'administration ne doit pas *"prouver que le choix de la forme a été dicté* ***uniquement*** *par des motifs fiscaux"* (*idem*, p. 114), il ne ressort absolument pas du texte que l'administration pourrait s'en tenir à prouver l'élément 'objectif' de l'abus.

Il faut au moins que l'administration puisse présumer l'intention du contribuable de contourner l'objectif de la loi. Démontrer que cela n'est pas le seul but qu'il poursuit appartiendra au contribuable (la 'preuve contraire' dont il est question ci-après).

La circulaire précitée reproduit les approximations de l'exposé des motifs.

L'administration s'en tiendra sans doute à soutenir qu'une opération a pour *effet* de réduire la charge fiscale et de s'écarter de l'objectif du législateur fiscal, et à présumer, à partir de là, que le contribuable a été animé par un mobile fiscal. Dans la pratique, l'administration a toujours procédé de cette manière pour démontrer la fraude.

IV. 'La preuve contraire' attendue du contribuable

Le contribuable qui réalise une opération qui, dans la thèse de l'administration, est contraire à l'objectif d'une disposition, devra se préparer à prouver que son ou ses actes juridiques se justifient par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

La preuve attendue du contribuable est celle d'un élément qui le dégage de l'application de l'article 344, § 1er CIR 1992. L'administration ne peut s'en tenir à sonder les reins et les cœurs du contribuable et penser qu'elle est dispensée de d'abord démontrer les objectifs de la disposition qu'elle pense avoir été contournée.

Le contribuable doit donner la justification du ou des actes juridiques qui réalisent l'opération que l'administration conteste. A s'en tenir au texte, la justification de l'opération dans son ensemble ne suffirait pas.

L'exposé des motifs, lui, traite indifféremment de la justification des 'actes juridiques' et de celle de 'l'opération' (*idem*, p. 115).

L'objectif du législateur est cependant de permettre à l'administration d'écarter un ou plusieurs actes juridiques réalisant une opération. Il paraît donc logique que la preuve qui est attendue du contribuable soit celle de la motivation de la structure juridique de son opération économique.

Le gouvernement a exposé que *"l'incompatibilité avec les objectifs de la législation fiscale doit être comprise à la lumière du concept de 'construction purement artificielle'"* (*idem*, p. 114).

Comme il est dit ci-avant, l'administration n'a pas à démontrer que le contribuable a mis sur pied une construction purement artificielle. Cela ne serait d'ailleurs en soi pas suffisant, puisqu'une construction purement artificielle qui ne contrarie l'objectif d'aucune disposition ne constitue pas un 'abus fiscal'.

Il appartient plutôt au contribuable de démontrer que son opération, bien qu'elle semble ou puisse contrarier l'objectif d'une disposition fiscale, a aussi un autre but. Si le contribuable démontre que l'opération contestée n'est pas une 'construction purement artificielle', il apporte la preuve contraire attendue par le législateur. Cette façon de lire l'exposé des motifs du gouvernement le rend conciliable avec le texte voté par le Parlement.

Lorsque l'on parle de 'construction purement artificielle', l'on pense inévitablement à l'arrêt *Cadburry Schweppes* de la Cour de justice. Des montages purement artificiels sont dépourvus de réalité économique et ont pour but d'éluder l'impôt normalement dû. *"Lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale"*, l'opération a un contenu concret, il n'y a pas de montage purement artificiel. C'est d'ailleurs ce que la Belgique a soutenu avec la Commission dans l'affaire *Cadburry Schweppes* (CJCE 12 septembre 2006, C-196/04).

Les travaux préparatoires n'évoquent pas cette affaire, mais plutôt l'affaire *Foggia* qui a trait à la notion de 'motif économique valable' utilisée dans la 'Directive Fusion'[4]. *"Est susceptible de constituer un motif économique valable une opération de fusion qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée"* (CJUE 10 novembre 2011, C-126/10). Le concept de 'motif économique valable' est différent de celui du 'montage purement artificiel': ce dernier n'a *aucun* contenu économique.

Les travaux préparatoires se réfèrent aussi à l'arrêt *Centros* qui est particulièrement mal choisi, car dans cette affaire, les justiciables avaient précisément en tête d'éviter l'application de la législation danoise, plutôt contraignante en matière de constitution de sociétés, en créant une société au Royaume-Uni où la loi est moins sévère. La Cour de justice leur a reconnu le bénéfice de la liberté d'établissement. De plus, cette affaire n'avait pas trait à une matière fiscale et l'arrêt s'est limité à évoquer la possibilité pour les Etats membres de prendre des mesures pour éviter les fraudes, ce qui n'est pas d'une grande utilité pour définir ce qu'une 'construction purement artificielle' peut être (CJCE 9 mars 1999, C-212/97).

L'arrêt *Halifax* est cité aussi dans les travaux préparatoires. Mais cet arrêt traite de pratiques abusives en matière de TVA et ne définit pas les 'constructions purement artificielles'. On peut parler de 'pratique abusive' en matière de TVA lorsque des opérations ont *"pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal"* (CJCE 21 février 2006, C-255/02), ce qui est très différent d'une construction purement artificielle.

La preuve contraire attendue du contribuable par l'article 344, § 1er CIR 1992 est celle d'autres motifs que fiscaux; ces autres motifs peuvent coexister avec le but, même prépondérant, d'obtenir un avantage fiscal. Si le contribuable peut s'accommoder de deux solutions juridiques pour réaliser une opération, mais en privilégie une essentiellement en raison de ses conséquences fiscales, il n'a pas monté une 'opération purement artificielle'.

De la jurisprudence européenne citée, on peut seulement déduire que le contribuable est appelé à démontrer des mobiles économiques concrets et qu'une construction purement artificielle n'a aucun contenu effectif démontré.

Des considérations d'ordre général amenées par le contribuable pour démontrer l'intérêt économique ou financier de son opération – comme la réduction des frais généraux pour justifier une fusion – ne suffiraient pas à apporter la preuve que son opération ne constituerait pas un 'abus fiscal'.

Le gouvernement a pourtant exposé que *"il y a une 'construction purement artificielle' lorsque l'opération ne poursuit pas les objectifs économiques que sous-tend la législation fiscale ou est sans rapport avec la réalité économique ou ne se déroule pas dans les conditions commerciales ou financiè-*

4. Directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents (90/434/CEE).

res du marché. En d'autres termes il s'agit d'actes juridiques qui sont exécutés uniquement pour éviter l'impôt" (*idem*, p. 114; voyez aussi la circulaire précitée).

Cela est relativement confus car une opération peut ne pas être conforme aux règles du marché ou ne pas poursuivre des objectifs 'sous-tendus' par une disposition – quoi que cela veuille dire –, sans pour autant en devenir un montage purement artificiel, voire une pratique abusive.

En résumé, la preuve du contribuable qu'il a un but concret autre que de contourner l'objectif d'une disposition ne peut être rejetée au motif que cet objectif ne serait pas habituel sur le marché[5] ou ne correspondrait pas à un objectif 'sous-tendu' mais non exprimé du législateur.

V. 'Sanction'

A s'en tenir aux premiers mots de l'article 344, § 1er CIR 1992, la sanction est de la même nature que celle de l'article 344, § 2 CIR 1992: l'inopposabilité.

La circonstance que cette disposition soit présentée comme une règle de preuve n'empêche pas qu'elle comporte une sanction, comme l'article 344, § 2 CIR 1992 qui permet d'imposer le contribuable comme si l'acte ou les actes contestés n'avaient pas eu lieu.

Le dernier alinéa de la nouvelle disposition introduit une autre sanction puisqu'il soumet *"l'opération … à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi"*.

Pour concilier le 1er alinéa qui rend les actes inopposables et le 4ème alinéa qui rend l'opération imposable conformément à l'objectif de la loi et puisqu'on peut difficilement taxer une opération que l'on ignore, je propose la lecture suivante.

Ce sont les actes juridiques qui réalisent une opération (économique) qui sont inopposables; l'opération elle-même ne l'est pas (1er al.). C'est aussi ainsi qu'en Commission des Finances et du Budget, le vice-premier ministre a considéré que *"l'administration fiscale ne doit rien substituer à l'acte qui lui est inopposable"* (*Doc.parl.* Chambre 2011-12, n° 53-2081/016, p. 37).

L'exposé des motifs dit que *"le présent texte s'inscrit dans la logique de l'actuel article 344, § 1er CIR 1992. La disposition reste un moyen de preuve de l'administration dont l'application conduit à la non-opposabilité à l'administration"*. Il semble donc bien que la nouvelle disposition vise l'inopposabilité de la structure juridique donnée par les parties à leur opération. C'est aussi ce que disait l'avant-projet de texte blackboulé par le Conseil d'Etat (*Doc.parl.* Chambre 2011-12, n° 53-2081/001, pp. 208 et 240 et s.).

Le nouvel article 344, § 1er CIR 1992 vise à remédier à l'inefficacité de la disposition qu'il remplace, provoquée par la difficulté de substituer à la qualification juridique d'un acte une autre qualification qui garde à cet acte des effets 'similaires' (*Doc.parl.* Chambre 2011-12, 53-2081/001, p. 108).

Pour établir la base imposable et le tarif d'imposition du contribuable, l'administration peut – mais ne doit pas – substituer d'autres actes juridiques à ceux qui lui sont inopposables.

En revanche, l'administration est tenue de se conformer à l'objectif de la disposition qu'elle a prouvé être contournée lorsqu'elle redresse la situation du contribuable; cela n'est pas une faculté mais une obligation.

Ce faisant, l'administration doit aussi respecter la réalité économique de l'opération. L'opération elle-même n'est pas inopposable (puisqu'elle doit être taxée conformément à l'objectif de la disposition que le contribuable a contournée). Seuls les actes juridiques le sont.

Une fois l'objectif de la disposition concernée rencontré par l'exclusion ou la substitution des actes juridiques réalisant l'opération, il y a nécessairement élimination de l'abus. C'est ce que semble exprimer la fin du 4ème alinéa *"comme si l'abus n'avait pas eu lieu"*.

Une autre interprétation que celle proposée ici, où les termes *"comme si l'abus n'avait pas eu lieu"* imposeraient à l'administration de traiter toute l'opération en question comme si elle n'avait pas eu lieu (donc de la dire inopposable simplement), ôterait à l'article 344, § 1er la portée que le gouvernement a voulu lui donner.

En d'autres termes, si l'opération (économique) soustrait un contribuable à un impôt ou lui procure un avantage fiscal (contraire aux objectifs…), l'administration pourrait ignorer l'acte ou les actes juridiques qui réalisent cette opération ou en substituer d'autres, de manière à ce que le contribuable ne puisse pas tirer de son opération l'économie fiscale escomptée, mais soit imposé conformément à l'objectif des dispositions qu'il a contournées.

En quelque sorte, l'article 344, § 1er CIR 1992 nouveau, comme l'ancien, permet à l'administration d'écarter la qualification juridique d'un acte, à cette différence près qu'elle ne doit plus donner à un acte posé par le contribuable une qualification qui produise des effets juridiques similaires à ceux que le contribuable a choisis.

En aucun cas, l'article 344, § 1er CIR 1992 ne donne au fisc un pouvoir discrétionnaire pour apprécier l'opportunité des opérations que le contribuable veut, ou a voulu, mener à bien.

VI. Absence de fraude fiscale

En tout état de cause, l'article 344, § 1er CIR 1992 ne vise pas des cas de fraude fiscale.

Il ne pourra donc être appliqué que dans les délais ordinaires d'imposition de trois ans. Cela est confirmé par la circulaire du 4 mai 2012 qui annonce par ailleurs la possibilité d'appliquer des accroissements pour absence de déclaration ou déclaration incomplète ou inexacte.

5. La loi prévoit d'ailleurs des sanctions spécifiques pour les opérations non conformes aux règles du marché.

VII. Subsidiarité

L'exposé des motifs précise que le nouvel article 344, § 1er du CIR 1992 ne s'appliquera que si d'autres règles ne permettent pas de remédier à l'abus (*idem*, p. 112). Ainsi, où l'article 344, § 2 CIR 1992 trouvera à s'appliquer, l'article 344, § 1er CIR 1992 ne s'appliquera pas. De la même manière, l'article 344, § 1er CIR 1992 ne s'appliquera pas dans les cas où les articles 26, 54, 79, 207 CIR 1992 pourraient trouver à s'appliquer.

VIII. Entrée en vigueur

La nouvelle disposition est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2013 et, pour les sociétés qui clôturent leurs comptes à une date autre que le 31 décembre, à partir de la période couverte par des comptes clôturés au plus tôt le 6 avril 2012.
Lorsque l'on parle d'une règle de preuve qui s'applique à des séries d'actes qui s'étalent dans le temps, il n'est pas évident qu'elle ne s'appliquerait pas à des actes antérieurs à ces périodes. Ce n'est pas parce que des actes auraient été posés avant l'entrée en vigueur de la disposition, que l'administration ne pourrait pas y avoir égard.
Par ailleurs, dans l'affaire *Salinvest*, le juge du fond avait refusé la déduction d'intérêts au motif qu'ils avaient été payés en raison d'un emprunt qui faisait partie d'une série d'opérations entamées à une époque où ces opérations n'entraient pas encore dans l'objet de la société en cause, alors que l'emprunt lui-même avait été contracté après la modification de l'objet de la société effectuée pour couvrir ce genre d'opérations. La Cour de cassation a estimé que cela était justifié (Cass. 9 novembre 2007).
La circulaire du 4 mai 2012 considère aussi que si le dernier acte juridique d'une opération est posé après le 1er janvier 2012, l'opération est susceptible d'être revue en tenant compte des actes précédents.
Mais l'administration ne pourra rectifier la situation du contribuable en se servant de l'article 344, § 1er CIR 1992 qu'à partir de l'exercice 2013 (ou de l'exercice comptable clôturé à partir du 6 avril 2012).

IX. La conformité au droit européen

Le droit de l'Union prime le droit interne. L'article 344, § 1er CIR 1992 ne pourrait pas s'appliquer à des opérations qui contrarient l'objectif d'une disposition belge si celle-ci contrarie à son tour une disposition des traités de l'Union.
Si l'article 344, § 1er CIR 1992 ne vise que des constructions purement artificielles, le contribuable ne pourra cependant pas invoquer le droit de l'Union pour y échapper (voyez notamment l'arrêt *Cadburry Schweppes*, précité).
Encore faut-il qu'en pratique, l'administration n'attaque pas un type d'abus fiscal si les opérations qui le permettent sont réalisées à l'étranger alors qu'elle se garderait de l'attaquer si les mêmes opérations sont réalisées en Belgique.